

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.540/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000647237-61
Impugnação: 40.010142900-14
Impugnante: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A.
IE: 001053240.01-51
Proc. S. Passivo: Marcelo Jabour Rios/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - PARTES E PEÇAS. Constatação de aproveitamento indevido de créditos, relativos a aquisições de partes e peças destinadas à montagem de máquinas e equipamentos, uma vez que não foram atendidas as disposições contidas no § 5º do art. 66 do RICMS/02. Entretanto devem ser considerados os créditos, anteriores a 01/02/15, mediante recomposição da conta gráfica, nos termos do art. 195 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, com fulcro no art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.
Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2012 a agosto de 2015, relativos às aquisições de partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) de 2011, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.019.016- 37 (fls. 02), Auto de Infração-AI (fls. 05/08), Relatório Fiscal (fls. 11/17), Anexos 1 (intimações), Anexo 2 – Estorno de Créditos lançados no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP (Planilha A – Exigências Fiscais e Planilha B – Parcelas Estornadas de Bens do Ativo Imobilizado em Andamento – CIAP), Anexo 3 – CIAP 2011 e Anexo 4 – Arquivos Eletrônicos Sped EFD, consignados em mídia eletrônica (CD) colacionado às fls. 18, Intimação VSB nº 001/2016 e quadros anexos referentes ao termo de intimação (fls.20/32)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/56, acompanhada dos documentos de fls. 56/167.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 173/199.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 202/217, opina, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de setembro a novembro de 2011 e pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2012 a agosto de 2015, relativos às aquisições de partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) de 2011, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Cumprir registrar, que foi emitido o Auto de Infração nº 01.000646659-23 em complementação ao Auto de Infração em exame, para exigências das parcelas de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) dos itens cujos créditos foram indevidamente apropriados no período setembro a dezembro de 2011, relativos aos itens escriturados no livro CIAP do mesmo período.

As partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos foram escriturados pela Autuada na conta “Imobilizações em Andamento – IA”, conforme demonstrado na coluna “E” da Planilha B do Anexo 2 do Relatório Fiscal.

Assim, foram estornados os créditos a elas relativos em razão de terem sido creditadas antes da ativação contábil do bem, informação esta prestada pela Autuada em atendimento à Intimação VSB nº 001/2016, constante do Anexo 1 dos autos e na coluna “AP” da Planilha 2 do Anexo 2.

Em sua defesa a Impugnante sustenta que a Fiscalização entendeu que o crédito do ICMS decorrente das aquisições de ativo foi efetuado antes da ativação contábil.

Todavia, tal afirmação não condiz com a verdade, porque a data da ativação contábil nunca foi o marco inicial da contagem do prazo do crédito dos bens destinados ao ativo imobilizado dos contribuintes do ICMS.

Aduz que sempre foi acompanhada pela Fiscalização no exercício de suas atividades e que estornou os créditos do ICMS lançados antes de setembro de 2011,

vinculados à aquisição de bens e componentes adquiridos no período de 2009 a agosto de 2011, utilizados na construção do ativo imobilizado vinculado à produção de tubos, conforme orientação da Delegacia Fiscal.

Os créditos foram relançados nos livros a partir de setembro de 2011, em razão de tal data ser o marco do início das atividades do estabelecimento.

Entende, portanto, que o crédito foi apropriado na forma e período corretos. Assim, é improcedente o critério considerado pela Fiscalização – data da ativação – por não ter qualquer respaldo fático ou legal.

Sustenta a Impugnante que o texto constitucional que estabeleceu a não cumulatividade do imposto, assegura ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrados nas operações anteriores (art. 155, § 2º, inciso I da CF/88).

Ademais, os arts. 19 e 20 da Lei Complementar (LC) nº 87/96, em sintonia com o preceito constitucional, reconhece o direito à universalidade dos créditos, inclusive aqueles relacionados aos bens destinados ao ativo imobilizado da empresa.

Conclui que em relação ao crédito do ativo imobilizado, a Lei Complementar não distingue, para efeito de reconhecimento do crédito ou do momento do seu lançamento, bens prontos, a serem construídos ou suas partes e peças.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Destarte, o art. 155 da CR/88 prescreve que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”).

Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Contrário à tese da Impugnante, depreende-se da leitura dos dispositivos legais que regem a matéria, que o direito ao crédito não é irrestrito, devendo o mesmo ser condicionado ao cumprimento da legislação específica sobre a matéria.

Em seu art. 20 e § 5º, a LC 87/96 disciplinou a compensação do imposto, em relação ao ativo imobilizado. Confira-se:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

(Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito do ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(Grifou-se).

A Impugnante transcreve na sua defesa o art. 66, inciso II, § § 3º, 5º e 6º, do RICMS/02, com redação até 30/11/11, e também com a redação vigente a partir de 01/12/11, § § 12 a 16, em razão do Decreto 45.776/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que é necessário respeitar a legislação vigente no período, que prescreve o crédito pela entrada da mercadoria, não fazendo qualquer menção se o mesmo é acabado ou em fase de fabricação.

Entretanto, razão não lhe assiste, como adiante se verá.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003:

"II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;"

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

"§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:"

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

"§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsoletismo;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, bem como atender, de forma cumulativa, os requisitos infra elencados:

- a) ser de propriedade do contribuinte;
- b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- d) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsoletismo;
- e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Em geral, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da fabricação de um equipamento no qual, durante a sua “construção”, são empregadas partes e peças.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de entrada do bem, e sim de aquisição de partes e peças para ser utilizadas na fabricação/montagem de um bem/equipamento do ativo imobilizado.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito.

Verifica-se, ao teor do art. 20 da LC 87/96, que somente aqueles bens que serão destinados diretamente ao ativo permanente terão o seu crédito apropriado nos termos do disposto no inciso III do § 5º do citado artigo.

Esse é o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais SEF/MG, consolidado mediante solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, com trechos a seguir reproduzidos:

Consulta de Contribuinte nº 069/03 - (MG de 27/05/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

(...)

Consulta:

Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?

(...)

Resposta:

A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consultante adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

(Destacou-se).

Esse mesmo entendimento já havia sido explanado pela Consulta de Contribuinte n° 038/03, publicada no Diário Oficial deste Estado em 15/03/03, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte n° 038/03 (MG de 15/03/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98.”

Exposição:

(...)

Consulta:

Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.”

Resposta:

O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador, é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(Grifou-se).

Nesse norte, está incorreto o entendimento da Impugnante em relação ao art. 66 do RICMS/02, pois alega que nenhum dos pressupostos arrolados no § 5º do citado artigo, faz referência quanto ao momento de aproveitamento dos créditos.

Incorreta também a interpretação da Autuada de que a legislação tributária (LC 87/96, Lei nº 6.763/75 e RICMS/02), prescreve que o momento de aproveitamento dos créditos de ICMS referentes às mercadorias adquiridas, com destinação ao seu ativo permanente, é a data de sua entrada no estabelecimento, estejam os mesmos em operação ou não.

Cumprir reiterar que a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento, e sim de aquisição de partes e peças, utilizadas na fabricação/montagem de bens do imobilizado, hipótese em que o crédito se torna admissível somente a partir do mês em que ocorrer a efetiva utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

Resta claro que o dispositivo contido no § 5º do art. 66 do RICMS/02 preceitua que o aproveitamento do crédito relativo ao bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer cumulativamente os requisitos ali postos, notadamente o inciso II (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte).

A Impugnante alega que “ainda que admissível a discussão de que o momento para o aproveitamento do crédito do ICMS decorrente da entrada do bem do ativo imobilizado construído no estabelecimento do contribuinte, seja quando da sua efetiva utilização ou operação no processo industrial, a Impugnante também cumpriu tal condição”.

Para corroborar tal afirmativa acostou notícia do início de operação da fábrica, cópia do livro Registro de Saída e Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI), a partir de setembro de 2011 e cópia de denúncia espontânea.

Entretanto, tais documentos apenas comprovam o início das atividades do Contribuinte e não que os bens cujas partes e peças tiveram seus créditos estornados já estavam em operação nesta data.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se verifica da Planilha 2 do Anexo 2 do Auto de Infração (CDR de fls. 18), as partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos foram escriturados pela Autuada na conta “Imobilizações em Andamento – IA” (coluna “E”), tendo ocorrido a apropriação dos créditos antes da ativação contábil do bem (coluna “AP”), data esta informada pela Autuada em atendimento à intimação nº "VSB/001/2016".

Destaca a Fiscalização que o termo “ativação contábil”, é empregado por profissionais de contabilidade para expressar a norma contida no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda/1999 (RIR/99):

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

(Grifou-se).

Ora, não se pode dizer que as peças adquiridas, ainda que destinadas ao ativo imobilizado, possam estar sendo efetivamente utilizadas na atividade operacional do contribuinte, enquanto o equipamento/bem não entrar em operação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariovaldo. Atlas S/A. 2010), o Ativo Imobilizado é segmentado em dois grandes grupos:

Bens em operação, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

Imobilizado em andamento, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

(Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariovaldo. Atlas S/A. 2010. fls. 223)

(Grifou-se).

Resta claro que os bens classificados na conta “Imobilizado em andamento” não estão em operação, portanto, não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º do art. 66 do RICMS/02.

E ainda, considera-se o disposto no § 14 do art. 66 do RICMS/02, que trata da apropriação de crédito no caso de bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte.

A norma estabelecida no § 14º do art. 66 do RICMS/02 c/c § 12º do mesmo artigo, confirma a interpretação do legislador mineiro de que o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado, fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, somente é passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado. Examine-se:

Art. 66 - (...)

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado. (Grifou-se).

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Alega a Impugnante que o citado § 14 foi revogado pelo Decreto nº 46.707/14, restabelecendo a regra no sentido de que os créditos do imposto devem ser efetuados na entrada da mercadoria.

Tem razão, em parte, a Impugnante, visto que o § 14 do art. 66 do RICMS/02 foi de fato revogado pelo Decreto nº 46.707/14. Entretanto, não restabelece regra quanto ao aproveitamento de créditos de partes e peças de bens fabricado no estabelecimento do contribuinte, visto que tal regra não existia.

O que de fato ocorreu é que o Decreto nº 46.707/2014, entre outras alterações, revogou os §§ 14 e 15 e incluiu o inciso VI no § 12, todos do art. 66 do RICMS/02, incluindo o “componente” no conceito de ativo imobilizado. Esse Decreto regulamentou a Lei nº 21.016/13, razão pela qual retroagiu seus efeitos a 21/12/13 (data da publicação da lei):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 21/12/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.707, de 30/12/2014

Art. 66 (...)

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo: (...)

(...)

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Entretanto, as partes, peças e componentes dos bens, cujos créditos foram estornados pela Fiscalização, foram escriturados no livro CIAP de 2011.

Nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. O art. 106 do mesmo Código, por sua vez, define as situações em que a lei tributária retroagirá para atingir fato pretérito.

Portanto, o aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da aquisição de bem deve reger-se pela regra vigente à época da ocorrência do fato gerador subjacente, já que não configura nenhuma das hipóteses de retroatividade da norma tributária prevista no referido art. 106.

Desse modo, para os componentes adquiridos até 20/12/13, o aproveitamento do crédito de ICMS terá início somente quando a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

Esse é o entendimento manifestado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), em diversos acórdãos recentes, tais como os Acórdãos nº 21.061/13/3ª e 22.124/16/3ª com as ementas infra transcritas:

ACÓRDÃO: 21.061/13/3ª

RITO: ORDINÁRIO

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO E EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DE ICMS, NOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO DE 2007, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS ADQUIRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2006 E 2007, UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DE NOVOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.124/16/3ª

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - PARTES E PEÇAS. CONSTATAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, TENDO EM VISTA O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS DESTINADAS À MONTAGEM DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, CONTRARIANDO AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO § 5º DO ART. 66 DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS PARCELAS DOS CRÉDITOS APROPRIADAS A PARTIR DA DATA DE ENTRADA EM ATIVIDADE DO BEM PRINCIPAL, INTEGRANTE DO ATIVO IMOBILIZADO.

EXIGÊNCIAS FISCAIS PARCIALMENTE MANTIDAS.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Ressalte-se que tais decisões foram confirmadas pela Câmara Especial do CC/MG, nos Acórdãos nº 4.214/14/CE e 4.678/16/CE.

Importante salientar que somente com a publicação do Decreto nº 46.707, de 30/12/14, o estado optou por conceder o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, de forma retroativa à 21/12/13, passando a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem na atividade operacional do Contribuinte.

Destaca-se que a alteração promovida na legislação não se trata de “norma interpretativa”, e sim de um benefício fiscal, concedido por mera liberalidade do legislador mineiro, aplicável somente às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ocorridas a partir da data supracitada (21/12/13), o que não é o caso dos autos, no qual as aquisições de componentes ocorreram entre setembro e dezembro de 2011.

No tocante ao argumento da Impugnante que sempre possuiu saldo credor, e portanto, o crédito apurado pela Fiscalização deve ser refeito mediante recomposição da conta gráfica, cumpre registrar que legislação mineira sofreu modificações com o advento do Decreto 46.698, de 30/12/14, que excluiu o procedimento fiscal atinente a recomposição da conta gráfica, cuja vigência iniciou em 01/02/15.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante disso, é possível verificar que, no caso em exame, à época dos fatos geradores, a legislação tributária previa a possibilidade de recompor a conta gráfica, com o que, a mesma deve ser efetivada, com fulcro no art. 144 do CTN, referente aos fatos geradores anteriores a 01/02/15. Confira-se:

CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (Grifou-se).

A Professora Misabel Abreu Machado Derzi, na obra *O princípio da irretroatividade do Direito na constituição e no Código Tributário Nacional*, leciona: *a mesma lei que rege o fato é também a única apta a reger os efeitos que ele desencadeia (como sujeição passiva, extensão da responsabilidade, base de cálculo, alíquotas, deduções, compensações, correção monetária etc.)*.

O Colendo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG), por sua vez, aplica a norma tributária vigente à época do fato gerador:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. ART. 144, CTN. FATO GERADOR. DOAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAIS INTEGRALIZADAS. SENTENÇA MANTIDA. - O LANÇAMENTO REGE-SE PELA LEI VIGENTE À DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, CONSOANTE A DICÇÃO DO ART. 144, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. - DAR-SE-Á A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ITCD, NO ATO DE CESSÃO DE QUOTAS DE CAPITAIS DEVIDAMENTE INTEGRALIZADAS. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0479.09.167494-1/001, RELATOR(A): DES.(A) SILAS VIEIRA DATA DE JULGAMENTO: 25/03/2010 DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 09/04/2010) (GRIFOU-SE).

A Impugnante alega que a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, não se aplica, uma vez que acumula créditos referentes à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, bem como os demais admitidos na legislação, inclusive as aquisições destinadas ao ativo imobilizado, não possuindo operações alcançadas pelo imposto suficientes para aproveitar o crédito escriturado.

Sendo assim, não aproveitou efetivamente o ICMS relativo aos bens do ativo imobilizado.

Entretanto, razão não assiste à Defesa.

O citado art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, apena o descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, nos seguintes termos:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

A conduta da Autuada foi exatamente apropriar os créditos relativos às aquisições de mercadorias escrituradas no livro Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – (CIAP), alheias à atividade do estabelecimento e de uso e consumo, e ainda registrados no livro Registro de Entradas de material de uso e consumo, em desacordo com a legislação.

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, uma vez que não compete a este órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para considerar os créditos anteriores a 01/02/15, nos termos do art. 195 do RICMS/02 vigente à época. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Hélio Victor Mendes Guimarães, que o julgavam procedente nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Jabour Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.540/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000647237-61
Impugnação: 40.010142900-14
Impugnante: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A.
IE: 001053240.01-51
Proc. S. Passivo: Marcelo Jabour Rios/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

De acordo com a decisão majoritária, o crédito tributário apurado pela Fiscalização deve ser feito mediante recomposição da conta gráfica para que seja deduzido o saldo credor existente, nos termos do disposto no art. 195 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, uma vez que *a legislação tributária previa a possibilidade de recompor a conta gráfica, com o que, a mesma deve ser efetivada, com fulcro no art. 144 do Código Tributário Nacional, referente aos fatos geradores anteriores a 01/02/2015.*

Ocorre que as disposições do art. 195 do RICMS/02 foram alteradas por força do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, tendo sua aplicabilidade assegurada no art. 4º, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, conforme se vê abaixo.

Decreto nº 46.698/14

(...)

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei Nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei Nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º." (nr).

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5º Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

(Grifou-se).

Sendo assim, o critério de apuração previsto no citado art. 195 deve ser adotado a partir da sua entrada em vigor, em razão do disposto no art. 144 do CTN, especificamente, em seu § 1º, o qual prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. Examine-se:

144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Há que se ressaltar, ainda, que o Conselho de Contribuintes se encontra adstrito em seu julgamento ao que dispõe o art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determinam:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei n.º 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

(...)

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Neste contexto, revela-se correto o tratamento levado a efeito pela Fiscalização.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2017.

**Maria Vanessa Soares Nunes
Conselheira**